

FİNANSAL KİRALAMA ŞİRKETLERİNE YAPILAN MAKİNE -TEÇHİZAT TESLİMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ İSTİSNASI

Hakkı YILDIRIM *

I. GİRİŞ

Bilindiği üzere 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 13 üncü maddesine eklenen (d) bendi ile, “yatırım teşvik belgesi” sahibi mükelleflere belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, yatırım teşvik belgesinde yer alan mallardan "makine ve teçhizat" niteliği taşıyanların yurtiçi teslimleri ile ithalinde 01/08/1998 tarihinden itibaren katma değer vergisi uygulanmayacaktır. Her ne kadar mükelleflerin bu kapsamdaki alışları için yükledikleri vergileri indirim konusu yapmaları mümkün ise de özellikle yeni yatırımlarda katma değer vergisi yaratılabilmesi uzun süre aldığından ve bu süre zarfında yüklenen vergilerin, fiilen indirimi mümkün olmadığından, bu durum finansman sıkıntısı yaratmakta idi. Mezkur kanun maddesi ile belgeli yatırımlarda önemli bir girdi olan makine ve teçhizatların tesliminin vergiden istisna edilmesi, yatırımcıların finansman sıkıntılarını önemli ölçüde hafifletmiş ve yatırımların teşviki yönünde olumlu bir etken olmuştur.

Son yıllarda yatırımcıların söz konusu makine ve teçhizat ihtiyaçlarını karşılamak için finansal kiralama yolunu seçtikleri bir gerçektir. Bu yazıda katma değer vergisi kanununun 13/d maddesi kapsamındaki makine-teçhizat teslimlerinin finansal kiralama yoluyla yapılması halinde KDV uygulamasının nasıl olacağı irdelenecektir.

* Vergi Denetmeni

II. İSTİSNA İLE İLGİLİ ÖZELLİK ARZEDEN KAVRAMLAR

İstisnanın uygulanmasında özellik arz eden “makine ve teçhizat”, “finansal kiralama” ve “teşvik belgesi” kavramları aşağıda başlıklar halinde anlatılmıştır.

A. Makine ve Teçhizatın Tanımı

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde makine ve cihazlar, üretimde kullanılan her türlü makine ve cihazlar ile bunların eklentileri ve bu amaçla kullanılan taşıma gereçleri şeklinde tanımlanmıştır.

Buna göre makine ve teçhizat, amortisman tabii iktisadi kıymet niteliği taşıyan ve mal ve hizmet üretiminde kullanılan sabit kıymetlerdir. Bir sabit kıymetin istisnadan yararlanabilmesi için, öncelikle makine ve teçhizat niteliğinde olması, ayrıca mal ve hizmet üretiminde kullanılması gerekmektedir. Sektörlerin yapısı itibariyle üretim faaliyetinin yanısıra idari ve pazarlama gibi üretim dışı alanlarda kullanılan aynı cins sabit kıymetler ise bu kapsama girmeyecektir.

Sarf malzemeleri ve yedek parçalar ile hizmet üretiminde doğrudan ve zorunlu olarak kullanılanlar dışındaki masa, sandalye, koltuk, dolap, mefruşat gibi demirbaşlar makina ve teçhizat kapsamına girmediğinden istisnadan yararlanamayacaktır.

Taşıt araçları da makine ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Bu nedenle otomobil, panel, arazi taşıtı, otobüs, minibüs, kamyonet, kamyon, treyler ve çekici (**Euro normlarını haiz olanlar hariç**) gibi taşıt araçları istisnadan faydalanamayacaktır. Diğer yandan Katma Değer Vergisi Kanununun 74 Nolu Genel Tebliği ile taşıt araçları kapsamına, hastane yatırımlarına ilişkin teşvik belgelerinde yer alan ambulanslar da dâhil edilmiştir.

Ancak; yüklü ağırlığı 45 tonu geçen off road truck tipi kamyonlar ile karayoluna çıkması mümkün olmayan kamyona tip damperli kamyonlar, madencilikte kullanılan damperli kamyonlar, frigorifik kamyonlar, forkliftler, iş makinaları, vinçler, tarım makinaları ve benzerlerinin teslim ve ithalinde istisna kapsamında işlem yapılacaktır.

Hava, deniz ve demiryolu taşıma araçları da makina ve teçhizat kapsamına girmemektedir. Ancak Katma Değer Vergisi Kanununun 13/a maddesindeki şartların mevcudiyeti halinde bu araçların teslim ve ithalinde, sözü edilen 13 üncü maddede düzenlenen "araçlara ilişkin istisna" hükümleri çerçevesinde istisna uygulanabilecektir.

B. Yatırım Teşvik Belgelerinin Tanımı ve Kapsamı

Yatırım teşvik belgesi; sermaye birikimini yatırıma yönlendirmek, üre-

timde yüksek katma değer yaratmak, teknoloji kullanımını ve yenilenmesini özendirmek, bölgeler arası ekonomik dengesizlikleri gidermek, istihdam yaratmak ve dünya ölçeğinde rekabet gücü sağlamak için yatırımların ve yatırımcıların devlet tarafından desteklenmesi amacıyla verilen bir belgedir. (www.kobitek...) Makine ve teçhizat teslimlerine Katma Değer Vergisi istisnasının uygulanabilmesi için yatırım teşvik belgelerinde bulunması zorunlu olan unsurlar (söz konusu belgelerin düzenleme tarihlerine göre) Katma Değer Vergisi Kanununun 69 Nolu Genel Tebliğinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

1. Yeni Teşvik Belgeleri

01/08/1998 tarihinden sonra düzenlenen yatırım teşvik belgelerine ekli listelerde makina ve teçhizat tanımına giren sabit kıymetler, belgeyi veren idareler tarafından belirlenerek istisnadan yararlanacakları açıkça ifade edilecektir.

İstisnadan yararlanmak isteyen yatırımcılar teşvik belgesini ve eki listenin aslını **satıcıya veya gümrük idaresine** ibraz ederek istisna uygulanmasını talep edeceklerdir.

Bu kapsamda işlem yapan satıcılar ve gümrük idareleri sabit kıymetin belgede istisna kapsamına giren mallar arasında yer aldığını belirledikten sonra katma değer vergisi uygulamak-

sızın işlem yapacaklardır. Ayrıca listenin uygun bir yerine satılan veya ithal edilen mal miktarını belirten "Listenin sırasındaki adet makine ve teçhizat tarih ve sayılı fatura /beyanname ile satılmıştır/ithali yapılmıştır." şerhini koyarak imza ve kaşe (gümrük idarelerinde mühür) tatbiki suretiyle onaylayacaklardır.

Bu şekilde şerh düşülen liste ile yatırım teşvik belgesinin birer fotokopisi belge sahipleri tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanarak gümrük idarelerine veya satıcılara verilecektir.

Yatırımcılar, yatırım teşvik belgesi eki listelerde her bir makine ve teçhizat için belirtilen miktardan fazla istisna kapsamında mal alamayacaktır. Satıcıların, ibraz edilen listelerdeki şerhlere bakarak, bu miktarın aşılmasına dikkat etmeleri gerekmektedir.

2. Eski Teşvik Belgeleri

01/08/1998 tarihinden önce düzenlenen yatırım teşvik belgelerinde yer alan makine ve teçhizatın bu tarihten sonraki teslim ve ithalinde de istisna uygulanacaktır.

Ancak, bu belgelerin eki listelerde makine ve teçhizat kapsamına giren mallarla ilgili bir belirleme yer almamaktadır. Belgeyi veren idareler tarafından listeler, söz konusu belirlemeyi ihtiva edecek biçimde yenileninceye

kadar, istisnadan faydalanmak isteyen alıcılar, makine ve teçhizat kapsamına giren malların belirlenmesi için teşvik belgesi ve eki listelerle birlikte yatırımın yapıldığı ildeki sanayi ve ticaret müdürlüklerine başvuracaklardır. Başvuru sırasında daha önce ithalat veya satın alma yoluyla iktisap edilen mallar, mükellef tarafından liste üzerinde adetleri de belirtilerek, imzalanmak suretiyle beyan edilecektir.

İllerdeki sanayi ve ticaret müdürlükleri, listelerde yer alan mallardan makine ve teçhizat kapsamına girenleri yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde belirledikten sonra, listeye "Listenin .../.../ ... sıralarında yer alan mallar makine ve teçhizat kapsamındadır." şerhini koyarak onaylayacaklar ve şerhli listeler ile yatırım teşvik belgelerinin birer örneğini Hazine Müsteşarlığı ile mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine göndereceklerdir.

Mükellefler yatırım teşvik belgesi ile sanayi ve ticaret müdürlüklerince onaylı listenin aslını satıcılara veya gümrük idarelerine ibraz ederek istisna uygulanmasını talep edeceklerdir. Satıcılar ve gümrük idareleri istisna kapsamında teslim veya ithal edilen mal için teşvik belgesi eki listeye yukarıdaki bölümde yer alan şerhi koyacaklar ve belirtilen esaslara göre istisna uygulayarak işlem yapacaklardır.

Yatırım teşvik belgesi ve eki listelerin birer fotokopisi yatırım teşvik belgesi

sahipleri tarafından imza ve kaşe tatbik edilmek suretiyle onaylanarak gümrük idarelerine ve satıcılara verilecektir.

Öte yandan yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflerin teşvik belgesi aldıkları idareye liste değişikliği amacıyla başvurmaları halinde listedeki mallardan makine ve teçhizat niteliğinde olanların belirlenmesini sağlamaları da mümkündür. Bu durumda sanayi ve ticaret müdürlüklerine müracaat edilerek listenin onaylatılmasının gerekmeyeceği tabiidir.

(Ancak daha sonra yayınlanan Katma Değer Vergisi Kanununun 74 Nolu Genel Tebliği ile;1/8/1998 tarihinden önce verilen teşvik belgeleri yenileninceye kadar, teşvik belgesi eki listelerdeki mallardan makine ve teçhizat kapsamına girenlerin yatırımın yapıldığı ildeki sanayi ve ticaret müdürlüklerince belirlenmesi uygulamasına son verilmiştir. Buna göre, 1/8/1998 tarihinden önce alınan teşvik belgelerinden 74 Nolu Genel Tebliğinin yayımı tarihine kadar sanayi ve ticaret müdürlüklerine tespit yaptırmayanlar, bu tespiti belgeyi veren kurumlara yaptıracaklardır.)

C. Finansal Kiralamanın Tanımı

Finansal kiralama; 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 290.maddesinde:"Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredil-

mediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalardır. Kiralama işleminde; iktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi, kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması, kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80'inden daha büyük bir bölümünü kapsamaması veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90'ından daha büyük bir değeri oluşturması hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda kiralama işlemi finansal kiralama kabul edilir.” Şeklinde tanımlanmıştır.

III. FİNANSAL KİRALAMA ŞİRKETLERİNE YAPILAN MAKİNE-TEÇHİZAT TESLİMLERİNDE UYGULANACAK K.D.V İSTİSNASININ ŞARTLARI

Bilindiği üzere 10/06/1985 tarih ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununun 4842 sayılı Kanunla değişik 28 inci maddesinde “Yatırımların tamamının veya bir bölümünün finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilmesi halinde kiralayan, finansal kiralamaya konu olan iktisadi kıymetlerle ilgili olarak bunların satın alınması halinde

uygulanan teşviklerden yararlanır.” Hükümü yer almaktadır.

Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında 2002/4367 sayılı Kararın uygulanmasına ilişkin 2002/1 sayılı Tebliğin 40 ıncı maddesinde ise “Teşvik belgesi konusu menkul veya gayrimenkullerin tamamının veya bir kısmının finansal kiralama yolu ile temini mümkündür.

Finansal kiralama şirketleri aracılığıyla yapılacak yatırımlar için, kiralayanın (finansal kiralama şirketi), kiracıya (yatırımcı) ait daha önceki yıl kararlarına veya bu Tebliğin istinat ettiği Karara göre düzenlenmiş teşvik belgesinin eki mahiyetinde olan teşvik belgesini alması şarttır. Finansal kiralama yoluyla yapılacak yatırımlarda kiralayan, kiracının teşvik belgesinde yer alan Fon veya bütçe kaynaklı kredi hariç diğer destek unsurlarından yararlandırılır.

İflas, sözleşmenin feshi veya yatırımın gerçekleşmemesi durumlarında; yararlanılan destek unsurları ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil olunur...” hükmüne yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan hükümler uyarınca, yatırım teşvik belgesine bağlanan ve finansal kiralama yoluyla gerçekleştirilecek yatırımlara ilişkin olarak, finansal kiralama şirketleri adına yatırımcının (kiracının) sahip olduğu teşvik belgesinin eki niteliğinde ve bu belgeye tanınan destek unsurlarından

yararlandırılmasına imkan sağlanan bir teşvik belgesi düzenlenmektedir. Finansal kiralama şirketleri adına düzenlenen bu teşvik belgesi kapsamında finansal kiralama şirketlerine yapılan makine-teçhizat teslimleri, **KDV Kanununun 13/d maddesi çerçevesinde** vergiden istisna olacaktır.

Finansal kiralama şirketinin bu kapsamda temin edeceği makine ve teçhizatı, ilgili mevzuat uyarınca kiracının kullanımına bırakması ise “teslim” hükmünde olmadığından genel hükümlere göre Katma Değer Vergisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan finansal kiralama şirketleri ile yatırımcılar (kiracılar) arasında yapılan sözleşmede belirtilen sürenin sonunda, makine-teçhizatın yatırımcının (kiracının) mülkiyetine geçmemesi veya yatırımın teşvik belgesinde öngörüldüğü şekilde gerçekleşmemesi halinde, finansal kiralama şirketine yapılan teslim sırasında alınmayan vergi tutarları **KDV Kanununun 13/d maddesi çerçevesinde yatırımcıdan (kiracıdan) vergi ziyai cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.**

IV. SONUÇ

Bilindiği gibi Katma Değer Vergisi Kanununun 13/d maddesinde; yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflere, belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinin katma değer vergisinden istisna tutulmasına dair yer

alan hüküm 4369 sayılı Kanunun 59’uncu maddesiyle getirilmiştir. İstisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar 69 ve 74 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği ile düzenlenmiştir.

Söz konusu istisna hükmü uyarınca yatırım teşvik belgesine sahip mükelleflere, belge kapsamındaki makine ve teçhizat teslimlerinde KDV hesaplanmamaktadır.

Diğer taraftan teşvik belgeli mükellefler, belge kapsamındaki makine ve teçhizatı finansal kiralama şirketleri aracılığıyla temin edebilirler. Bu şekilde yapılacak tedariklerde uygulamayı açıklığa kavuşturmak için 21/03/2007 tarih ve KDVK.-47/2007-3 sayılı Katma Değer Vergisi Sirküleri yayımlanmıştır. Söz konusu sirkülerde; finansal kiralama şirketlerine yapılan teslimlerde “makine ve teçhizat” kapsamında olanların (yazımının önceki bölümlerinde açıklanan şartları taşımaları halinde) istisnadan yararlanacağı açıklığa kavuşturulmuştur.

KAYNAKÇA

- 2 no.lu KDV Sirküleri (gib.gov.tr)
- 47 no.lu KDV Sirküleri (gib.gov.tr)
- 69 no.lu KDV Genel Tebliği (gib.gov.tr)
- 72 no.lu KDV Genel Tebliği (gib.gov.tr)
- 74 no.lu KDV Genel Tebliği (gib.gov.tr)
- 89 no.lu KDV Genel Tebliği (gib.gov.tr)
- www.kobitek.com-Kobilerin İş Portalı